

# *El aspecto constitucional del tributo*

## *The Constitutional Aspect of Tax*

Jorge Antonio Lay Lozano\*

<http://dx.doi.org/10.21503/lex.v13i16.860>

\* Doctor en Derecho por la Universidad Alas Peruanas. Magíster en Derecho con mención en Aduanas por la Universidad Alas Peruanas. Abogado por la Universidad de San Martín de Porres. Bachiller en Administración de Empresas. Catedrático de la Universidad de San Martín de Porres. Profesor de la Escuela de Pregrado y Postgrado de la Universidad Alas Peruanas. Defensor Público designado a la Primera Sala Penal Especial Anticorrupción. E-mail: [consultalegal\\_27@hotmail.com](mailto:consultalegal_27@hotmail.com)

Lex



*Algodoneras.* Óleo (130x160 cm), año 1 966. Elke McDonald

## RESUMEN

La influencia que ha adoptado la norma constitucional sobre cada una de las ramas del Derecho implica que no existe la posibilidad de entender la estructura y funcionabilidad de dichas ramas. Por eso la ciencia jurídica requiere de una sistematicidad en su funcionamiento y aplicación, a pesar de que en cada estación privada o pública de nuestra sociedad se impulse la especialización como una necesidad que tiende al perfeccionamiento y al conocimiento profundo de una rama científica del Derecho. Por ahora la norma constitucional actúa como el eje de la estructura jurídica positiva, que tiene su origen en el pensamiento jurídico-filosófico del ius positivismo, que alcanzó su máximo esplendor con los postulados del eminente jurista austriaco Hans Kelsen. De lo desarrollado en el párrafo precedente se concluye que el afianzamiento de la norma de normas a través de la Constitución constituye el eje sobre el que fluye el poder del Estado. En el aspecto fiscal, esta fluidez atraviesa por el concepto de poder de imposición y materialmente hacia la potestad tributaria del Estado.

**Palabras clave:** *constitución política, tributo, derecho, norma, postulados.*

## ABSTRACT

The influence that has adopted the constitutional rule on each of the areas of law implies that there is no possibility of understanding the structure and functionality of these areas. Therefore the legal science requires a consistency in the functioning and application, even though in each private or public station in our society is fostered specialization as a need that tends to perfection and the deep knowledge of a scientific area of law. For now the constitutional provision acts as the hub of the positive legal structure that has its origin in the jus-philosophical legal positivism, which reached its peak with the tenets of eminent Austrian jurist Hans Kelsen postulates. What developed in the preceding paragraph concludes that the consolidation of the rule of standards through the Constitution is the axis around which flows the power of the State. On the fiscal side, the flow goes through the concept of power of taxation and materially to the taxing power of the State.

**Key words:** *constitution, tax, law, rule, postulates.*



*Un Estado que empequeñece a sus hombres, a fin de que puedan ser más dóciles instrumentos en sus manos, aun cuando sea para fines beneficiosos, hallará que con hombres pequeños ninguna cosa grande puede ser realizada.*

John Stuart Mill

## I. INTRODUCCIÓN

Es incuestionable la influencia que ha adoptado la norma constitucional sobre cada una de las ramas del Derecho; tal es así que no existe la posibilidad de entender la estructura y funcionabilidad de dichas ramas sin una debida conexión con el Derecho constitucional y en sí mismo, sobre la protección de los derechos fundamentales.

La ciencia jurídica requiere de una sistematicidad en su funcionamiento y aplicación; es por ello que, a pesar de que en cada estación privada o pública de nuestra sociedad se impulse la especialización como una necesidad que tiende al perfeccionamiento y al conocimiento profundo de una rama científica del derecho, no podemos rechazar este concepto y desligarlo de la sistematicidad; y es que todos los campos jurídicos aparecen entrelazados unos frente a otros hasta lograr la sistematicidad que aquí se comenta.

En el campo de la acción del Derecho penal, vemos con perplejidad, pero no con sorpresa, que muchos procesos penales ordinarios son llevados a los procesos de control constitucional, ya sea a partir de acciones de garantía establecidos en los primeros numerales del artículo 200 de nuestra Constitución política; tal es así que en esta etapa del desarrollo científico y jurídico no podemos prescindir de la norma fundamental, ya que esta de alguna u otra forma tendrá que delimitar el accionar de los excesos de los poderes públicos y de las normas jurídicas en general, y en este caso en comento, la norma tributaria en particular.

Por ahora decimos que la norma constitucional actúa como el eje de la estructura jurídica positiva, que tiene su origen en el pensamiento jurídico-filosófico del ius positivismo, que alcanzó su máximo esplendor con los postulados del eminente jurista austriaco Hans Kelsen; pero no solo las normas están sujetas al control constitucional, claro que en un escenario donde prevalezca un estado constitucional de derecho genuino, ya que podríamos estar frente a regímenes políticos donde incluso exista Constitución, pero no se vive en constitucionalismo.

De lo desarrollado en el párrafo precedente se concluye que el afianzamiento de la norma de normas a través de la Constitución constituye el eje sobre el que fluye el poder del

Estado. En el aspecto fiscal, esta fluidez atraviesa por el concepto de poder de imposición y materialmente hacia la potestad tributaria del Estado.

## II. DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO

De la afirmación de que «el Derecho Tributario Constitucional es, en su esencia, Derecho Constitucional, del cual se califican como tributarias las normas y principios que a los tributos se refieren»,<sup>1</sup> se asumió que la mejor denominación para el aspecto constitucional del tributo era “Derecho Constitucional Tributario”,<sup>2</sup> el mismo que fue conceptualizado como parte del Derecho Constitucional, pero considerándose “tributario” en cuanto al objeto al cual se refiere. Dicha rama no incluía el estudio de las instituciones denominadas “procesos constitucionales”, pese a que están en la práctica íntimamente vinculadas al tributo, pues aseguran en lo cotidiano la vigencia de los principios constitucionales tributarios.

Por ello, autores como Aguayo piensan que en vista de que lo importante es el análisis de los aspectos constitucionales del régimen tributario, los rasgos y matices del método a seguirse deben ser los propios del Derecho Constitucional,<sup>3</sup> de modo que sea oportuno “[...] transitar del Derecho Constitucional Tributario que ha venido siendo analizado por profesores de Derecho Tributario, la mayor parte de las veces con desconocimiento de las nociones básicas de la hermenéutica constitucional a un Derecho Tributario Constitucional, como sector del Derecho Tributario singularizado por su peculiar método de análisis”.<sup>4</sup> Lo dicho, para el propio Aguayo, no supone de ninguna manera que todo el Derecho Tributario derive de la Constitución, al contrario, distingue entre lo que se podría llamar Derecho Tributario Constitucional y Derecho Tributario ordinario.

Ahora bien, Sánchez Serrano ha sostenido que a pesar de la adecuada lucha por dar independencia al Derecho Tributario, esta misma no debe dejar de lado que la unidad de este derecho esté planteada por la perspectiva constitucional, de modo que “[...] en la Constitución y en el Derecho Constitucional es donde puede encontrarse la unidad, sentido y fundamento del Derecho Tributario, al igual que cada una de las restantes ramas del Derecho”.<sup>5</sup>

### El proceso de validez jurídica de los deberes constitucionales

El reconocimiento expreso de deberes en los textos constitucionales no implicó un

<sup>1</sup> Dino Jarach. *Op. cit.* p. XVI. Ver al respecto las importantes reflexiones de José Osvaldo Casas. *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente*. Buenos Aires: Ad-hoc, 2002, pp. 43 y ss.

<sup>2</sup> Juan Carlos Luqui. *Derecho constitucional tributario*. Buenos aires: Depalma, 1993. Y Rodolfo Spisso. *Derecho constitucional tributario*. 2da. Edición. Buenos aires: Depalma, 1991.

<sup>3</sup> Ángel Aguayo. “La necesidad de un análisis constitucional del Derecho Financiero”. En *Derecho Financiero Constitucional. Estudios en memoria del profesor Jaime García Añoveros*. Madrid: Civitas, 2001, pp. 45-1098.

<sup>4</sup> *Ibidem.* p. 49.

<sup>5</sup> Luis Sánchez Serrano. *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Constitucional*. Tomo 1. Madrid: Marcial Pons, 1997, p.12.

inmediato reconocimiento de su aplicación normativa, pues justamente en los siglos XVIII Y XIX toda disposición de carácter constitucional era considerada como meramente enunciativa, programática y no vinculante. Así, los deberes constitucionales fueron entendidos como rezago de las corrientes iusnaturalistas previas al Derecho moderno. Esa carga iusnaturalista en el desarrollo conceptual originario de la idea de deber constitucional originó que en un primer momento se piense que en realidad se trataba de una categoría inútil y prescindible, insertada en los textos constitucionales por el mero capricho de los constituyentes o la recepción rutinaria de una tradición anterior carente ya de sentido.<sup>6</sup> En buena cuenta, siguiendo a Kelsen, rápidamente se concluyó que los referidos deberes constitucionales resultaban siendo “elementos jurídicamente irrelevantes”,<sup>7</sup> debido a que no venían respaldados por elementos mandatorios o sancionatorios, que eran los que caracterizaban a una norma jurídica propiamente dicha:

Nino ha señalado que de la lectura de la última versión de la *Teoría Pura del Derecho* se deduce que Kelsen no admite, ni siquiera en el caso de los jueces, la existencia de deberes jurídicos que no estén respaldados por sanciones, aunque de otras obras puede entenderse que “la formulación que hace Kelsen de lo que sería una norma jurídica primaria es tal que hace posible describir su contenido diciendo que ella impone un deber que no está respaldado necesariamente por una sanción”.<sup>8</sup>

Siguiendo este pensamiento kelseniano, en un segundo momento se asumirá que los deberes, como categorías abstractas, implican situaciones de sujeción que no se corresponden con verdaderos derechos subjetivos, de modo que existiría una real necesidad de habilitar una norma de naturaleza legal que los efectivice a través de la generación de obligaciones concretas en el ciudadano.<sup>9</sup> A partir de esa aserción, quedará claro que los deberes constitucionales en realidad crean “[ ... ] mandatos dirigidos al legislador más que una vinculación a la conducta en las personas, es decir, no crean una expectativa de comportamientos privados, sino una expectativa de actuación de los poderes públicos”,<sup>10</sup> por lo que siempre será necesario que el legislador intervenga, vía una norma de rango legal, diseñando una conducta que obligue a los ciudadanos y, a su vez, la correspondiente sanción en caso de incumplimiento. Entonces, con este acto legislativo el deber constitucional era genérico, y transitará en una obligación legal concreta. De esta manera puede entenderse que los deberes constitucionales, en sentido ‘estricto, son “sólo aquellos que la Constitución impone como deberes frente al

<sup>6</sup> Francisco Rubio Llorente. “Los Deberes Constitucionales”. *Revista Española de Derecho Constitucional*, N° 62 (mayo a agosto de 2001), pp. 11-56.

<sup>7</sup> Hans Kelsen. *Teoría pura del Derecho*. 4ta. Edición. Buenos Aires: Eudeba, 1999, p. 65.

<sup>8</sup> Santiago Nino Carlos. *Introducción al análisis del Derecho*. 2da. edición. Barcelona: Ariel, 1984, p. 193.

<sup>9</sup> S. Varela Díaz. «La idea de deber constitucional». *Revista Española de Derecho Constitucional*, N° 4 (1982), pp. 69-96.

<sup>10</sup> Rubio Llorente, Francisco. *Op. cit.*, p. 49.

Estado como elemento del status general de sujeción al poder”,<sup>11</sup> de modo que el ciudadano estará sometido a la norma constitucional a través de una obligación muy genérica de no obstaculizar su cumplimiento, y recién a través de las leyes de desarrollo quedará obligado a determinados comportamientos jurídicamente exigibles.<sup>12</sup> El Estado, a su vez, tendrá como exigencia concreta la de articular el contenido y alcance de los deberes constitucionales a través de la potestad legislativa y administrativa.<sup>13</sup> Como se ve, bajo esta postura, el deber en tanto situación de sujeción necesita de un proceso de concreción, que algunos han calificado como “actos de accertamento”, que lo “acerque” a las circunstancias concurrentes en cada caso concreto. En realidad, una vez creada la norma legal en base al deber constitucional, ese acercamiento se dará por las denominadas “obligaciones”, las que surgirán de la subsunción del presupuesto normativo en la realidad y la incidencia del mandato de la norma creada sobre los hechos por ella descritos, lo que en términos prácticos suele surgir por actos jurídicos de naturaleza administrativa que concretan un deber y una regla en una conducta obligatoria para las personas sometidas al mismo.

### III. EL DEBER CONSTITUCIONAL DE CONTRIBUIR

Este deber surge como alternativa de organización social y democrática de Derecho, como alternativa de organización social en el periodo que va entre las dos guerras mundiales del siglo XX y que encontraría su consagración constitucional luego de la II Guerra Mundial. El fenómeno tributario será el instrumento central para que, en el plano del financiamiento público, se cumpla con el fin de redistribuir la riqueza entre los ciudadanos para así lograr la libertad y la igualdad reales. El fundamento constitucional del deber de contribuir se encontrará en la propia formulación del Estado social, es decir, en la necesidad del ente estatal de obtener ingresos públicos para su propio mantenimiento con miras a conseguir el “bienestar igualitario”.

Bajo esta perspectiva, muy vinculada con la denominada “concepción dinámica de los tributos”,<sup>14</sup> la reflexión en torno a los procedimientos de verificación y fiscalización tributaria se agudiza, y es cuando se empieza a sostener que el interés fiscal no solo deba medirse en el establecimiento de la norma tributaria, sino además —y especialmente— en la aplicación del tributo vía los deberes de comprobación o inspección tributaria, de modo que “...la relación jurídico tributaria se configurará como una relación no paritaria en la cual los sujetos se encontraban en una posición jurídica desigual, los particulares en una posición de deber de

<sup>11</sup> Rubio Llorente, Francisco. *Op. cit.*, p. 51.

<sup>12</sup> Tómese en cuenta que en el numeral 1 del artículo 29 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos se establece que “toda persona tiene deberes respecto a la comunidad, puesto que solo en ella puede desarrollar libre y plenamente su personalidad”.

<sup>13</sup> Luis López Guerra y E. Espín. *Derecho Constitucional*. Volumen 1. Valencia: Tirani Lo Blanch, 1997.

<sup>14</sup> José Osvaldo Casás. *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente*. Buenos Aires: Ad-hoc, 2002, p. 669.



sometimiento (status subjectionis) y el Estado, por el contrario, en un estado de superioridad o supremacía”.<sup>15</sup>

Modernamente se ha señalado que el deber jurídico existe con independencia de que haya tenido previamente o tenga una dimensión moral, importando sí que esté reconocido por el ordenamiento jurídico.<sup>16</sup> Así, en palabras de Rodríguez Bereijo, “los deberes públicos, por contraposición a los derechos son aquellas sujeciones pasivas o de sujeción que se imponen a un sujeto para tutelar intereses que no son particulares suyos, son del interés general de la comunidad”.<sup>17</sup>

En este marco, Rodríguez Bereijo sostiene que la reiterada afirmación del Tribunal Constitucional Español de que “lo que uno no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar”, no debe dar pie a sostener que por interés fiscal, la Administración Tributaria pueda justificar con alguna comodidad, la arbitrariedad o la irracionalidad en su actuación, ni tampoco para ejercer una presión desmedida sobre aquellos ciudadanos que cumplen adecuadamente con sus obligaciones tributarias, sino todo lo contrario.<sup>18</sup>

Ahora bien, tiempo después la perspectiva del estatus de sujeción fue reemplazada por la noción de solidaridad.

El deber de contribuir, bajo esta perspectiva, va más allá de la prestación material derivada de la realización del hecho imponible, extendiéndose primero a los aspectos formales de la obligación tributaria y, luego, a la generalidad de la colectividad que, a través de “las prestaciones a ellos impuestas, posibilitan la aplicación efectiva del ordenamiento tributario de conformidad con los principios constitucionales coadyuvando, de este modo, a la realización de la libertad e igualdad reales, en cuanto valores supremos del ordenamiento”.<sup>19</sup>

Por eso, Eseverri ha señalado que

... ha llegado el momento en que el contribuyente tome mejor y mayor conciencia de que el tributo no se limita al deber de contribuir, o dicho de otra forma, no se contribuye tan solo, por el hecho de llevar a cabo una prestación pecuniaria ante el ente público, sino que dicha prestación pecuniaria alberga, además, un sentido más profundo, a través del cual el

<sup>15</sup> Álvaro Rodríguez Bereijo. “El deber de contribuir como deber constitucional: su significado jurídico”. *Revista Española de Derecho Financiero*, N° 12 (enero-marzo de 2005), p. 21.

<sup>16</sup> Cristina Pauner Chulvi. *El deber constitucional de contribuir al sostenimiento público*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001.

<sup>17</sup> Álvaro Rodríguez Bereijo. *Op. cit.*

<sup>18</sup> Álvaro Rodríguez Bereijo. *Op. cit.*

<sup>19</sup> Francisco García Dorado. *Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de contribuir*. Madrid: Dykinson, 2002, pp. 39-40.

administrado contribuyente colabora de manera directa con los órganos de la Administración, no ya declarando aquellos datos imprescindibles para que los órganos de gestión procedan a efectuar la liquidación correspondiente, sino, además, haciendo el propio contribuyente una propuesta de liquidación como manifestación de su voluntad de participar con los órganos de la función tributaria en la gestión de los ingresos públicos y como exponente de que en ese acto se encierra su auténtica contribución al sostenimiento de gasto, y en definitiva su condición de ciudadano.<sup>20</sup>

### 3.1. LOS ALCANCES DEL DEBER DE CONTRIBUIR EN EL PERÚ

#### **La ausencia de desarrollo constitucional en la Constitución histórica peruana**

Entiendo por Constitución histórica al conjunto de elementos constitucionales que han aparecido en nuestra historia política como Estado, muchos de ellos provenientes de nuestros textos constitucionales, de los cuales puede obtenerse un sentido común institucional.<sup>21</sup> El deber de contribuir no ha estado presente explícitamente. De las 12 constituciones políticas que hemos tenido en 184 años de Estado peruano, solo en cuatro de ellas aparece consignado dicho deber. Efectivamente, en el artículo 12 de la Constitución de 1826 se señala que “Son deberes de todo peruano: [...]. Contribuir a los gastos públicos”. Igualmente, el artículo 61 de la Constitución de 1867 y el artículo 12 de la Constitución de 1920 señalaron que “Todo peruano está obligado a servir a la República con su persona y sus bienes [ ... ]”.

Es con la Constitución de 1979 que se incorporó un Capítulo (el octavo) al Título 1 sobre Derechos y Deberes Fundamentales de la persona, al que se denominó como «De los Deberes», en el que se señaló un catálogo de deberes constitucionales. En ese sentido, el artículo 72 reconoció explícitamente la cláusula del deber de solidaridad, al señalar que “Toda persona tiene el deber de vivir pacíficamente, con respeto a los derechos de los demás y de contribuir a la afirmación de una sociedad justa, fraterna y solidaria”. A su vez, el artículo 77 consignaba que “Todos tienen el deber de pagar los tributos que les corresponden y de soportar equitativamente las cargas establecidas por la ley para el sostenimiento de los servicios públicos”.

Como podemos observar, hasta antes de la Constitución de 1979, el modelo constitucional peruano fue evidentemente influenciado por una visión liberal del Estado, en los términos descritos líneas arriba. En esa medida, lo tributario es ciertamente una situación de hecho constitucional frente a la que los ciudadanos —quienes en teoría o en la práctica lo eran— respondían a través de límites perfectamente establecidos como principios. Esta lucha que

<sup>20</sup> Ernesto Eseverri. *Las actuaciones tributarias reclamables en vía económica- administrativa*. Madrid: Civitas, 1986, pp. 35-36.

<sup>21</sup> Luis Durán Rojo. *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público*. Lima: Palestra Editores, 2006.

en otros países fue contra la arbitrariedad del Estado, en el Perú fue más formal que real pues, como innumerables ensayos sobre la realidad nacional han señalado, en buena cuenta, en el Perú la concepción de “Estado” en términos modernos es un esfuerzo que venimos construyendo recién en los últimos años. Algunos académicos como Estela Benavides han señalado —con rigor científico— que en la historia del Perú, independiente del dominio español, el deber de contribuir no estuvo presente en el diseño del Estado y que, en realidad, los sectores excluidos —andinos básicamente— fueron obligados durante la primera centuria republicana a tributar para un Estado que nunca respondió a sus necesidades y que, además, les negaba la posibilidad de participar en su formación (el Perú debe ser uno de los pocos países en el que muchos de los que tributaban, como los indígenas, no eran electores por su condición de analfabetos).<sup>22</sup>

Con la Constitución Política de 1979, el Estado peruano se estructura como un Estado Social y Democrático de Derecho y, al igual que en la Constitución española, se incluyó una disposición que daba cobertura expresa al deber de contribuir, aunque la discusión para su incorporación y posterior desarrollo fue cualitativamente distinta.

En la mencionada Constitución, la cobertura del texto alcanzó por un lado al pago de los tributos y, por otro, al soporte de cargas establecidas por ley. Esta estructura normativa permitía que se incluya toda clase de exigencias de orden formal tendientes al apoyo al Estado justamente a la afirmación de una sociedad basada en la solidaridad, como señaló expresamente el artículo 72 ya indicado.

Por ese entonces, el Tribunal de Garantías Constitucionales (que era la denominación del órgano encargado de la interpretación de los alcances constitucionales) no se manifestó, fundadamente porque la presencia estatal en materia tributaria no fue importante en el país, dado que se buscaron otras fuentes de financiamiento diferentes a la tributaria (endeudamiento fiscal y emisión inorgánica de moneda). Adicionalmente, en los importantes estudios constitucionales de este periodo, esa perspectiva no fue suficientemente desarrollada por el talante liberal de nuestra escuela tributaria en aquel entonces. Es importante indicar que los estudios respecto a dicha Constitución, especialmente del maestro Zolezzi y de los doctores Hernández Berenguel, Araoz Villena y Vidal Hénderson, fueron muy importantes para la posterior construcción del Derecho Tributario peruano que habría en la década siguiente.

La Constitución Política de 1993, actualmente vigente, se alejó de los alcances del Estado Social y Democrático de Derecho, especialmente en lo que a intervención estatal en la economía se refiere y al establecimiento de deberes de los individuos, pero sin renunciar definitivamente a ese modelo. En buena cuenta, como se dijo en aquel momento, era una

<sup>22</sup> Manuel Estela Benavides. *El Perú y la tributación*. Lima: SUNAT, 2002.

vuelta en lo económico al Estado Liberal de Derecho que habíamos abandonado a partir de 1979, aunque con determinados —y hoy se han visto tan importantes— enunciados o cláusulas conducentes al Estado Social y Democrático de Derecho.

Por eso, el Deber de Contribuir no fue recogido expresamente en la referida Constitución Política de 1993, y por ese motivo no fue materia de reflexión por parte de los estudiosos tributarios. Tres son los artículos que han marcado el derrotero de los estudios constitucionales tributarios en el Perú alrededor de los principios constitucionales tributarios con la vigencia de la Constitución de 1993.<sup>23</sup>

No obstante, en la agenda estatal se ha retomado la sana doctrina de que el financiamiento estatal y, por ende, el cumplimiento de los fines constitucionales debe hacerse a través del fenómeno tributario, de modo que se potenció el desarrollo de la Administración Tributaria Nacional (Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT) dotándola de facultades más que suficientes para el desarrollo de su actividad recaudadora. Con ello, en la práctica del legislador, reglamentador y de la propia Administración Tributaria, a partir del año 1992 se partió de la noción siempre implícita de que el deber de contribuir es la base del sistema tributario.<sup>24</sup>

### 3.2. EL DEBER CONSTITUCIONAL DE CONTRIBUIR Y EL CRITERIO DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL PERUANO

En vista de que ni en la Constitución Política ni en las reflexiones constitucionales del fenómeno tributario en el Perú hay una noción mínima de los alcances del Deber de Contribuir, sorprendió mucho que en la doctrina del Tribunal Constitucional (TC) peruano apareciera, sucesivamente, una serie de elementos de desarrollo de dicho deber que, entendemos, irán reconduciendo los alcances de ese bien constitucional a un punto que permita a los ciudadanos en su conjunto tener un criterio esclarecedor por parte de dicho organismo, en la medida que guía la actuación de los operadores tributarios. Veamos cuáles han sido los alcances brindados por el TC al respecto:

*a. Los alcances del término constitucional de tributo.* En el régimen normativo tributario del Perú se ha usado el término tributo en distintas acepciones que en su momento fueron materia de análisis.<sup>25</sup> No obstante, considera el doctor Durán Rojo que el artículo 74 de

<sup>23</sup> Armando Zolezzi Moller. “El Régimen Tributario en la nueva Constitución”. En *La Constitución de 1993, análisis y comentarios*. Lima: CA, 1994, pp. 141-152; César Ochoa Cardich. “Constitución Financiera: bases del Derecho Constitucional Tributario”. En *La Constitución de 1993, análisis y comentarios*. Lima: CA, 1994, pp. 127-140; y Jorge Danos Ordóñez. “El régimen tributario en la Constitución. Estudios preliminares”. *Themis*, segunda época, N° 29 (1994), pp. 131-145.

<sup>24</sup> César Vieira. “La SUNAT y la educación tributaria”. *Revista Análisis Tributario* N° 206 (marzo de 2005), pp. 27-29.

<sup>25</sup> Jorge Bravo Cucci. *Fundamentos de Derecho Tributario*. Lima: Palestra, 2003.

la Constitución Política ha recogido dicho concepto como fenómeno normativo, es decir, entendido como norma jurídica. Por eso, el TC ha señalado en la sentencia recaída en el expediente 033-2004-AI/TC que “[ ... ] a pesar de que los principios constitucionales tributarios tienen una estructura de lo que se denomina ‘concepto jurídico indeterminado’, ello no impide que se intente delinearlos constitucionalmente precisando su significado y su contenido, no para recortar las facultades a los órganos que ejercen la potestad tributaria, sino para que estos se sirvan del marco referencial previsto constitucionalmente en la actividad legislativa que le es inherente”.

En ese sentido, los alcances de los principios constitucionales —entre ellos el deber de contribuir— surgirán y se aplicarán a lo que hemos de denominar hoy día como elementos formales y sustantivos de la obligación tributaria. Esta afirmación no debe llevar a pensar que los principios tributarios solo se aplican como medidas al legislador y por tanto tienen más contenido valorativo que normativo. Efectivamente, el TC peruano, a tono con el fenómeno mundial descrito líneas arriba, ha establecido que las normas constitucionales no solo alcanzan al legislador sino que son de aplicación irrestricta a cualquier acto circunscrito a dicha norma, como en efecto hemos señalado cuando nos referimos a la posibilidad de que los órganos administrativos apliquen la Constitución.

Ahora bien, para el TC, conforme ha señalado en el expediente 033-2004-AI/ TC antes referido, los principios tributarios contemplados en el artículo 74 de la Constitución se aplican respecto a la obligación tributaria sustantiva que se origina de un hecho imponible. Asimismo, ha señalado que “[ ... ] no existe argumentación valedera que permita sostener que los límites de la potestad tributaria previstos constitucionalmente no son de aplicación a las obligaciones legales derivadas de una obligación tributaria en tanto ellas se estructuran y aplican teniendo en cuenta el tributo al cual se encuentran ligadas”.

Con lo señalado por el TC, esas obligaciones derivadas son parte de lo que se ha denominado como “obligaciones con contenido tributario”; sin embargo, queda pendiente de aclarar si también se aplica a otras obligaciones que también tienen contenido tributario pero que no están vinculadas al contribuyente sino a terceros ajenos a la obligación tributaria.

*b. El entendimiento del Deber de Contribuir más allá del Estado Liberal.* En sentido estricto, el TC hasta hace muy poco había estructurado su argumentación respondiendo al modelo de los límites constitucionales.

Del mismo entendimiento fue la Corte Superior de Lima, que también es instancia resolutoria en procesos de amparo. Así, por ejemplo, en la sentencia emitida por la Sala Corporativa Transitoria Especializada en Derecho Público recaída en el expediente 977-97-DP, se señaló que “el poder tributario no puede ejercerse de manera absoluta y arbitraria al encontrarse sujeto a los límites que la Constitución le establece en garantía de los derechos

de todos los ciudadanos, siendo estos límites los principios de la tributación que se hallan consagrados en el Artículo 74° de nuestra carta fundamental y que son la Reserva de la Ley, la Igualdad ante la Ley y la No Confiscatoriedad de los Tributos, así como el pleno respeto a los derechos fundamentales de la persona<sup>26</sup> [ ... ]”. Ahora bien, en la sentencia recaída en el expediente 048-2004-PI/TC, referida al proceso de inconstitucionalidad de la Regalía Minera, el TC ha señalado que “Ni la propiedad ni la autonomía privada son irrestrictas *per se* en el constitucionalismo contemporáneo. Lo importante es que dichos derechos se interpreten a la luz de las cláusulas del Estado Social y Democrático de Derecho; de lo contrario, otros bienes constitucionales igualmente valiosos tendrían el riesgo de diferirse. Solo de este modo puede considerarse superado el viejo y equívoco postulado del mercado *per se* virtuoso y el Estado *per se* mínimo, para ser reemplazado por un nuevo paradigma cuyo enunciado es: ‘tanto mercado como sea posible y tanto Estado como sea necesario’”.

Esta posición, que había sido desarrollada con menor contundencia en la sentencia que evaluaba la constitucionalidad del Impuesto a las Transacciones Financieras (ITF) recaída en el expediente 004-2004-AI/TC, marca un hito claro para futuros procedimientos pues se recogen los criterios de lo que aquí hemos llamado como Estado Constitucional, pero que en muchos casos el propio TC sigue denominando como Estado Social y Democrático de Derecho, en base a lo señalado en los artículos 3 y 43 de la Constitución Política de 1993.

*c. El Deber de Contribuir ligado a la capacidad contributiva.* Sobre la base de la argumentación del TC señalada en el punto anterior, en la sentencia recaída en el expediente 2302-2003-AA/TC, que resuelve un proceso de amparo en el que se solicitaba declarar inaplicables las disposiciones referidas al Impuesto a los Juegos y al Impuesto Selectivo al Consumo a los juegos de azar y apuestas, el referido organismo constitucional estimó que la compatibilidad entre la tributación y el derecho de propiedad se debe basar en la razonabilidad y proporcionalidad de la afectación de este último, de modo que no se genere una apropiación indebida e injustificada de la propiedad privada. Por eso, en esta sentencia, el TC ha considerado que las afectaciones a la propiedad serán razonables cuando “[...] tengan por objeto contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, lo cual necesariamente debe hacerse en la medida y proporción de la capacidad contributiva de cada persona o empresa”.

*d. El deber de contribuir como deber implícito en la Constitución.* Un importante avance del TC será el reconocimiento expreso de un sustento para reconocer el deber de contribuir. Ello ocurrió por primera vez en la sentencia recaída en el expediente 2727-2002-AA/TC,<sup>27</sup> en la que señaló que detrás de la creación de un impuesto existe la presunción *juris tantum*

<sup>26</sup> Luis Durán Rojo. *Jurisprudencia constitucional tributaria*. Lima: AELE, 2003.

<sup>27</sup> La sentencia resolvió un proceso de amparo con ocasión del análisis de la violación de los derechos constitucionales de un contribuyente, en aplicación del ya derogado Impuesto Extraordinario a los Activos Netos (IEAN).

de que con él, el Estado persigue alcanzar fines constitucionalmente valiosos. Por eso, para el TC, con la recaudación, el Estado se agencia de los fondos necesarios e indispensables para poder realizar las actividades que constitucionalmente se le ha confiado y sin las cuales sería materialmente imposible que prestara —por lo menos— los servicios públicos a su cargo.

De esta manera, dice el Tribunal al no tener los derechos fundamentales vinculados a la materia tributaria el carácter de absolutos, “[...] deben ser releídos a la luz del deber de contribuir con los gastos públicos, [que] [...] constituye un principio implícito de nuestro Estado Democrático de Derecho”. Como se ve, bajo esta línea reflexiva del TC, el deber de contribuir no está recogido de manera explícita en la Constitución Política pero sí se deduce de ella, lo que parece inadecuado dado que el TC no ha desarrollado aún en extenso los argumentos que lleven a su aseveración sobre el contenido que daría a los “deberes implícitos”. En este contexto, una primera posibilidad es seguir la argumentación de Biasco,<sup>28</sup> cuando indica que el reconocimiento de un bien implícito en la Constitución proviene de la cláusula abierta para que los legisladores y especialmente los jueces puedan señalar, para cada tiempo y lugar, cuáles son los derechos, los deberes y las garantías que habrán de reconocerse al individuo por considerarse inherentes a la personalidad humana o derivados de la forma republicana de gobierno.

*e. El deber de contribuir como derivación del principio de solidaridad.* El TC ha dado un paso adicional, pues en la citada sentencia recaída en el expediente 004-2004-AljTC, referido a la cuestión sobre la constitucionalidad del ITF, señaló que la norma legal de origen tributario, y por ende lo consignado en el artículo 74 de la Constitución, deben ser confrontada con el artículo 44 de la misma norma, que establece entre otros deberes primordiales del Estado el promover el bienestar general que se fundamenta en la justicia.

Por eso, continúa el TC, es claro que a todo tributo le “(...) es implícito el propósito de contribuir con los gastos públicos, como una manifestación del principio de solidaridad”.

Como se ve, en este caso, el TC deduce el deber de contribuir de la cláusula de solidaridad que proviene del hecho que el Estado se compromete en la consecución de un orden social que alcanza plenamente la realización del principio de dignidad de la persona tanto en la dimensión individual como social de este, así como en el plano cultural y material, a través de medidas que comportan el despliegue de un amplio e intenso conjunto de prestaciones positivas y de una intervención —mayor o menor— en la regulación del proceso económico. En esta línea, el deber de contribuir se sitúa como un bien jurídico independiente de la capacidad contributiva

<sup>28</sup> Emilio Biasco. “Introducción al estudio de los deberes constitucionales. El principio constitucional de solidaridad”. En Autores varios. *Homenaje a los 50 años de la Declaración de los Derechos Humanos*. Montevideo: FCU, 2001.

#### IV. PODER DE IMPOSICIÓN

El Estado como la forma de nación políticamente organizada, ha creado formas de posicionamiento de la imposición o el uso de la fuerza a través de la coacción y la coerción. Un Estado que se presume como tal debe contar con el elemento poder, es decir, la posibilidad de usar la fuerza si fuese necesaria para imponer incluso forzosamente el cumplimiento de la prestación (tributo), aunque claro, esta situación normalmente será de carácter disuasivo más que de aplicación en la realidad y que en el ámbito tributario se manifiesta a través de la ejecución forzada (resolución de ejecución coactiva) e incluso cuando la procuraduría de las propias administraciones tributarias y previas formalidades de estilo, están en condiciones de efectuar denuncias ante el Ministerio Público, esto último dentro de la ley penal tributaria regulada mediante el Decreto Legislativo N° 813.

La noción de poder sobreviene como sinónimo de fuerza, capacidad y dominio sobre algo o sobre alguien.

El poder de imposición del Estado tiene características muy propias dentro del Derecho público, y no es otra que la atribución propia del Estado para imponer cargas a las personas que se encuentren en determinada situación; digo en determinadas situaciones y no en otras, ya que la carga tributaria deberá recaer en el sujeto pasivo de la obligación tributaria y/o en el responsable del adeudo tributario.

Cabe aquí hacer la diferencia entre el sujeto activo de la potestad tributaria, que siempre es el Estado, y el acreedor tributario, es decir, aquel en favor del cual debe realizarse la prestación tributaria; ello, por cuanto existe diferencia entre el ente público como titular de la Potestad Tributaria y el ente público como titular del derecho de crédito en la relación jurídica que se origina con el acaecimiento del hecho imponible previsto en la propia norma.

El Estado desarrolla estas facultades en virtud de la soberanía que ejerce, generalmente dentro de un territorio determinado, y por ello resulta legítima la imposición de los denominados tributos a los particulares, incluso a algunas entidades públicas que desarrollen actividades económicas; siendo el poder de imposición de carácter general y abstracto, es necesario entender esta fuerza del Estado desde este mismo ámbito abstracto y que da origen a la fuerza de ley.

#### V. POTESTAD TRIBUTARIA

Como un hecho inequívoco, la fuerza que desarrolla el Estado tiene como objetivo centrar el poder de imposición en normas jurídicas de carácter material, de allí que tenga plena validez el concepto de potestad tributaria, como se expresa en la sección económica de la Constitución Política del Perú de 1993, en el artículo 74 de la Constitución, donde confluye la forma y modo de la creación de normas tributarias, es decir, a través de la ley o del decreto



legislativo, al que muchos autores e incluso la doctrina misma le asignan la misma presencia del principio de legalidad —otros de reserva de ley—, es decir, el legislador constitucional suspicazmente ha dejado establecido que la creación de un tributo no puede ser de carácter coyuntural y fácilmente manipulable, y exige para su plena vigencia, legalidad y legitimidad que solo pueden adquirir normas con rango de ley, pero de especial naturaleza, como son la ley y el decreto legislativo, las únicas sendas válidas para la creación de los tributos, salvo el caso de las tasas y aranceles, que se crean a través de decretos supremos, y los casos de las contribuciones y tasas autorizados bajo la potestad del poder ejecutivo y ejercidas por los gobiernos regionales y locales.

También encontramos en este concepto material y normativo de la Constitución no solo la forma de la creación del tributo, sino que además se establece la forma de su modificación o derogación, como la exoneración. Para tal efecto, y acorde con la procedibilidad de la misma norma constitucional de la cual deriva, debe exigirse el mismo cauce normativo, es decir, recurriendo a la ley y al decreto legislativo; ello conlleva a predecir que la creación de normas tributarias pasa por un estadio de control constitucional; por ejemplo, si la creación de un tributo deviene de una cláusula inserta de un tratado o convenio internacional y en él se establece que en el país se pueden crear normas tributarias a través de un decreto de urgencia, cabe la posibilidad de ejercer el control constitucional a través de una acción de inconstitucionalidad, al amparo de lo dispuesto por el numeral 4 del artículo 200 de nuestra Constitución Política.

Singular atención merece el tratamiento de las tasa y los aranceles que surgen como una excepción a la norma general, y es que si definimos a la tasa y al arancel como una forma de tributo, tenemos que incidir que el fundamento para no requerir de una ley o decreto legislativo reside fundamentalmente en que esta clase de tributos son fácilmente adaptables y responden a una realidad de tiempo real, es decir, que su regulación se torna urgente; tal es así que se le exonera del procedimiento general del filtro creativo de la ley o el decreto legislativo, y que el principio de legalidad, en estos casos, se encuentra sostenido en el decreto supremo.

La potestad tributaria está sometida, en primer lugar, a la Constitución y, en segundo lugar, a la ley.

Al respecto, Héctor Villegas señala que la potestad tributaria es la facultad que tiene el Estado de crear unilateralmente tributos, cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia tributaria especial.

Merece singular importancia lo desarrollado por el Tribunal Constitucional, respecto a la potestad tributaria cuando que señala la potestad tributaria del Estado debe ejercerse principalmente de acuerdo con la Constitución —*principio de constitucionalidad*— y no solo de conformidad con la ley —*principio de legalidad*—. Ello es así en la medida que

nuestra Constitución incorpora el principio de supremacía constitucional y el principio de fuerza normativa de la Constitución (artículo 51). Según el principio de supremacía de la Constitución, todos los poderes constituidos están por debajo de ella; de ahí que se pueda señalar que es *lex superior* y, por tanto, obliga por igual tanto a gobernantes como gobernados, incluida la administración pública tal como lo ha señalado el Tribunal Constitucional.<sup>29</sup>

### 5.1. CONCEPTO DE POTESTAD TRIBUTARIA

La clásica definición del poder tributario es, pues, aquella capacidad del Estado de crear, modificar o suprimir tributos. Su estructura es a nivel macro. Y está dentro del Derecho Constitucional Tributario, por ser general y universal, es decir macro. “El poder del Estado para crear, modificar y suprimir tributos y para eximir de ellos”.

El Estado, como ente supremo, podrá crear, mediante ley o decreto legislativo los tributos. No cualquier otro ente distinto a él, menos que esta creación pueda surgir del derecho privado.

Es la Constitución, a través de sus propias normas constitucionales, la que dispone la forma de creación de los tributos, teniendo en cuenta el principio de reserva de ley, además teniendo en cuenta que es el propio Estado quien ejerce la monopolización del poder de imposición.

Según Michel Foucault, “el poder tributario es la capacidad de afectar o no afectar la riqueza de las personas a través de los tributos”.

El Dr. Francisco Ruiz de Castilla Ponce de León afirma que en el Derecho Tributario moderno no puede hablarse ya de “poder tributario”, sino de “potestad tributaria”. Pero, independientemente del término que se use, lo que está en juego es el contenido de la facultad legislativa del Estado. Que se diga poder o potestad solo se refiere a la capacidad normativa de crear, modificar y extinguir tributos. Parece, sin embargo, que la preocupación de definir esta capacidad como poder o potestad está en el marco operativo, jurisdicción, del mismo término. Decir “poder” alude a un fenómeno político; decir potestad es más bien un acto administrativo. En el campo interno de estos conceptos lo que se quiere definir es la jurisdicción que tienen. Porque evidentemente el poder es más un fenómeno político que jurídico, puesto que poder es ejercicio y no una justificación, y si hablamos de poder tributario este tiene una justificación jurídica. Poder es un término político, pero cuando se habla de órgano es un término administrativo. Lo importante es que mediante este poder o potestad tributaria se sabe quién tiene la capacidad para crear, modificar y extinguir tributos.

El poder del Estado, poder tributario cuando lo referimos a nuestra materia en particular, fue plasmado en nuestra Constitución, de donde emana la potestad tributaria, que es ejercida

<sup>29</sup> Exp. N.º 050-2004-AI/TC, 051-2004-AI/TC, 004-2005-PI/TC, 007-2005-PI/TC 009-2005-PI/TC, Fundamento 156.

por los órganos a quienes se les atribuye expresamente. En este sentido, la potestad tributaria es ejercida por los órganos a quienes se les atribuye expresamente.

La potestad tributaria se expresa en la norma suprema con la facultad para imponer contribuciones, lo cual es inherente al Estado en razón de su poder de imperio, y se ejerce cuando el órgano correspondiente, congreso de la unión, establece las contribuciones mediante una ley que vinculará individualmente a los sujetos activo y pasivo de la relación jurídico-tributaria.

## 5.2. CARACTERÍSTICAS DE LA POTESTAD TRIBUTARIA

### a) *Es originaria*

El Estado la detenta o adquiere siempre de un modo originario. Si a lo dicho sumamos que la ley es la expresión de la voluntad general, y que por ella se manifiesta la soberanía del pueblo sobre dos aspectos: el consentimiento del impuesto y el poder de ejecución, debemos necesariamente concluir que este poder tributario siempre se expresará en un principio de legalidad.

### b) *Es irrenunciable*

Es imposible su abandono por parte del Estado. Para el Estado es además obligatorio y permanente, sus autoridades no pueden renunciar a él. La irrenunciabilidad no obsta a que se dicten leyes condonatorias de impuestos, ya que lo irrenunciable es el poder tributario, más no la recaudación que se logre con su aplicación.

### c) *Es abstracta*

Ello quiere decir que existe siempre, independientemente de si se ejerce o no.

### d) *Es Imprescriptible*

Si el Estado no ejerce este poder, no significa que este deje de existir. Dicho de otro modo, este poder no se extingue por el paso del tiempo. Lo anterior no significa que no sea prescriptible el derecho que tiene el Estado de exigir el cumplimiento de una obligación que nace y se impone en virtud de este poder. En efecto, si el Estado no requiere el cumplimiento de esta obligación dentro del plazo que el mismo marco legal le señale, se extinguirá por prescripción su derecho.

### e) *Es territorial*

Este poder se ejerce dentro de los límites del territorio del mismo Estado. Por esta razón, en todos los tributos que existen puede verificarse la concurrencia de un requisito de territorialidad.

### 5.3. TIPOS DE POTESTAD TRIBUTARIA

Según el Dr. Francisco Ruiz de Castilla Ponce de León, la potestad tributaria se divide en dos tipos: 1) Potestad tributaria originaria, y 2) Potestad tributaria derivada. Lo que las define y diferencia es el origen y calidad de esta potestad.

#### 5.3.1. Potestad tributaria originaria

La potestad tributaria originaria tiene su fuente y su fuerza en ser una facultad para crear, modificar y extinguir tributos sin necesidad de trámite previo o autorización, nos dice el Dr. Francisco Ruiz de Castilla. ¿Y quién tiene este tipo de poder? ¿Quién tiene o debe tener el poder para crear tributos? Pues la sociedad. Pero como la sociedad es un conjunto de demasiadas personas, como para que puedan ponerse de acuerdo y dictar qué tributos imponerse y cuáles no, tiene que haber, por cuestiones de racionalidad de tiempo y capacidad de operatividad, un representante. Este representante es el Estado, y como el Estado es también un tipo de organización social, un ente un tanto enorme, se necesita algo más concreto, algo más manejable, que represente a toda la sociedad; y en una sociedad moderna es el Congreso. Es pues el Congreso legislativo, como órgano del Estado, como órgano que representa a la voluntad de toda la sociedad, el que tiene la potestad tributaria originaria, porque no tiene que hacer ningún trámite previo, ni pedir autorización alguna para crear, modificar o extinguir tributos. La explicación es que la autorización para crear tributos la tiene que dar la sociedad, y el Congreso, o el Poder Legislativo, hace las veces de la sociedad, de la sociedad representada.

#### 5.3.2. Potestad tributaria derivada

La potestad tributaria derivada es aquella que necesita de trámite previo o autorización, dice Francisco Ruiz de Castilla. Por ejemplo, para que el Poder Ejecutivo pueda crear impuestos necesita previo trámite y autorización del Congreso, que mediante ley le da esta potestad, esta facultad delegada para crear impuestos. El Poder Ejecutivo tiene, sin embargo, también potestad tributaria originaria, según nuestra Constitución, en los casos de tasas y aranceles. Lo esencial es que la potestad tributaria originaria no necesita de trámite previo o autorización, mientras que la potestad tributaria derivada sí necesita este trámite previo o autorización.

Ahora bien, la Constitución ha dispuesto que esta potestad o poder tributario para crear, modificar y extinguir o eximir de los tributos la tiene el Gobierno. Y este puede subdividirse en tres estadios: el Gobierno Central (Poder Ejecutivo, Legislativo), los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales (Municipalidades Provinciales o Distritales). El Gobierno es la “Dirección o administración del Estado”, escribe Cabanellas. Se diferencia, pues, del propio Estado, aunque está dentro de él y fuera de él. El Gobierno es “la organización específica del poder constituido en y por el Estado y al servicio del Estado.” El Gobierno es administración

y gestión del poder. “Orden, régimen o sistema para regir la nación o alguna de sus provincias, regionales o municipios”, dice Cabanellas.

¿Cómo están compuestos estos gobiernos? El Gobierno Central está constituido por el Poder Legislativo y el Poder Ejecutivo —en materia tributaria—, que tienen potestad de crear, modificar o extinguir tributos. El Poder Legislativo, como órgano representativo de la nación, de la sociedad, tiene la capacidad de crear, modificar y extinguir tributos. Y el Poder Ejecutivo también tiene esta potestad, pero por delegación del Poder Legislativo. Salvo en casos de aranceles y tasas en los cuales el Poder Ejecutivo también tiene potestad tributaria sin necesidad de delegación. La intervención del Gobierno Central puede delimitarse por la necesidad de tributos de carácter nacional.

La potestad tributaria tiene que ser eminentemente concordante con la determinación política, con el régimen político, es decir democrático, que descentraliza el poder y lo traslada a la sociedad entera. La democracia implica que dentro de la sociedad, en la convivencia humana, hay conflictos, pero estos no tienen que ser negados, sino reconocidos y tratados o regulados para su solución. Esta regulación (Derecho) permite “el mantenimiento y estabilización de la unidad política dentro de un Estado”.

La distribución de la potestad tributaria está basada en la función que cumple cada jurisdicción de Gobierno (Gobierno Central, Regional, Local), es decir, se tienen que determinar y fijar el papel y los fines de cada gobierno y de su jurisdicción legislativa (por qué y para qué se crean tributos dentro de un determinado territorio político jurídico), para evitarse, por ejemplo, cualquier conflicto o problema de doble o triple imposición. Tiene que haber, por lo tanto, dos tipos de funciones o de jurisdicción legislativa en materia tributaria: la de responder al orden nacional, a los servicios de carácter nacional; y las que responden al margen jurisdiccional, (responsabilidad y finalidad, para consigo mismo, para con su jurisdicción).

El papel objetivo general de esta división (Gobierno Central, Regional, Local) es el mejor desarrollo y representación del país. Por eso es importante determinar “... el papel que cumplen los mismos en el desarrollo del país, a partir del desarrollo de los distritos y de las provincias”, escribe Luis Hernández Berenguel.

El Gobierno nacional ejerce potestad tributaria a través del Congreso. El Poder Ejecutivo tiene potestad tributaria en la creación de tasas y aranceles, por razones de agilidad del movimiento económico del país —explica Hernández Berenguel— y para lograr el orden interno. Los aranceles, por ejemplo, son “tributos sobre los cuales las exigencias de la vida moderna requiere decisiones inmediatas”, porque el Gobierno Central ha de vérselas con el orden externo, como el comercio exterior, e inmediatez, que en este caso el Congreso —como

facultado para hacer las leyes no puede cumplir con la velocidad necesaria y conveniente a las relaciones internacionales.

El Gobierno Central es una división del Estado en su contenido orgánico, es decir, “el conjunto de organismos que lo configuran y que ejercen sus funciones”. Rubio define al “Gobierno Central como órganos políticos y administrativos de nivel nacional”.

El Gobierno Central responde a un principio de organización política del Estado, que es el sentido “unitario” de la misma sociedad. Es decir, el Gobierno Central es un tipo de organización política del Estado de carácter unitario, o que comprende y tiene carácter unitario, general. Y es un tipo de organización política porque distribuye la administración de las facultades y finalidades del Estado. Además, el Gobierno Regional trae consigo resolver cuál es el ámbito de aplicación del mismo, de su poder político-jurídico. Las regiones son unidades “geoeconómicas”, es decir, son la combinación de un determinado espacio, territorio y su posibilidad de desarrollo, y de la riqueza que puede generar. Se trata de áreas “integradas histórica, económica, administrativa y culturalmente”.

### **5.3.3. Titulares de la potestad tributaria**

El Art. 74 de la Constitución de 1993 nos menciona los titulares de la potestad tributaria en el Perú, que son:

#### *5.3.3.1. Gobierno Nacional*

El Órgano representado por el Poder Legislativo (Congreso) y el Poder Ejecutivo tiene funciones de potestad tributaria frente a las clases de tributos compuestos por los impuestos, tasas, y contribuciones.

- *El Poder Legislativo* ejerce su potestad frente a los impuestos y contribuciones emitiendo un instrumento importante que se llama Ley.
- *El Poder Ejecutivo* ejerce su potestad tributaria frente a los impuestos y contribuciones mediante un instrumento llamado Decreto Legislativo, por delegación del Poder legislativo.

Asimismo, el Poder Ejecutivo ejerce su potestad tributaria pronunciándose frente a los aranceles y tasas mediante un instrumento llamado Decreto Supremo.

#### *5.3.3.2. Gobiernos Regionales*

El órgano que lo ejerce es el Consejo Regional y su materia es la posibilidad de crear tasas y contribuciones a través de las ordenanzas regionales.

### **5.3.3.3. Gobiernos Locales**

Los gobiernos locales ejercen su potestad tributaria frente a los contribuciones y tasas, las mismas que están compuestas por arbitrios, derechos y licencias.

#### **Condiciones:**

- Dentro de su jurisdicción y de acuerdo a Ley (Ley, Ordenanza Municipal y Ley de Tributo Municipal)
- La ordenanza distrital debe ser ratificada por la municipalidad provincial (Art. 40 LOM, Ley 27972).
- Prohibición de gravar la entrada, salida o tránsito de personas, bienes, mercadería, productos y animales en el territorio nacional o que limiten el libre acceso al mercado (LTM).

## **VI. PRINCIPIOS TRIBUTARIOS: ALCANCE CONSTITUCIONAL**

### **6.1. PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY – PRINCIPIO DE LEGALIDAD**

#### **EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD - ÁMBITO HISTÓRICO TRIBUTARIO**

Los orígenes del principio de legalidad, entendido este en su acepción más amplia, se remontan a la Edad Media.

Así, en el año 1215 los nobles ingleses, apoyados por el clero y por el Rey Felipe II de Francia, en un abierto rechazo al poder divino y absoluto de los gobernantes, y después de cruentas luchas militares, vencieron a Juan sin Tierra, obligándolo a suscribir la Carta Magna, en la que se comprometió a limitar sus poderes reales y también, entre otras cosas (Artículo XII), a no crear tributos en el futuro, dejando esa potestad en manos del Parlamento, que era el representante de los contribuyentes y al que en el fondo le correspondía esa facultad para limitar sus derechos.

El principio de legalidad fue reconocido e incorporado luego en las constituciones de otros Estados de la Edad Media y de la Edad Moderna. Siglos más tarde, dicho principio evolucionó y se enriqueció con el principio de reserva de ley, siendo incluido en la Constitución de los Estados Unidos de Norteamérica, como en la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano en Francia, ambas de fines del siglo XVIII. Actualmente, el principio de legalidad es la columna vertebral de toda constitución contemporánea que preconice la división de poderes del Estado y el respeto a los derechos fundamentales de la persona.

## 6.2. PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA

Para Dino Jarach “el principio de legalidad es el resultado del encuentro y combinación de dos principios, el primero expresado en el aforismo “*nulum tributum sine lege*”, que refleja la existencia de una ley formal en materia tributaria; el segundo se identifica habitualmente con el aforismo angloestadounidense inspirado en la representación del pueblo en las tareas legislativas: “*no taxation without representation*”.

En cualquiera de estas dos vertientes se les otorga a los contribuyentes la garantía de que la potestad tributaria será ejercida por los entes públicos de acuerdo con el marco jurídico formal que la Constitución señala para tal efecto. Por esta razón, esta garantía no está referida a que las normas tributarias tengan que ser justas o técnicamente correctas, lo que no estaría exento en cada caso de generar discusiones cargadas con argumentos de orden subjetivo. La garantía pretende, más bien, centrarse en constataciones objetivas del incumplimiento por parte de los órganos del Estado de las pautas constitucionales sobre la materia.

### 6.2.1. Principio de legalidad–normatividad a través de la ley

En el ámbito constitucional tributario, el principio de legalidad no quiere decir que el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado esté sometida solo a las leyes de la materia, sino, antes bien, que la potestad tributaria se realiza principalmente de acuerdo con lo establecido en la Constitución.

Bajo el principio de legalidad debemos entender la necesidad de que siempre en materia tributaria sea la ley la que regule las materias tributarias, salvo las excepciones establecidas en el propio texto constitucional.

Al respecto, la primera parte del artículo 74 de la Constitución establece que “los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración exclusivamente por ley o decreto legislativo en el caso de delegación de facultades”. El antecedente de este dispositivo fue el primer párrafo del artículo 139 de la Constitución de 1979, basado a su vez en toda la teoría sobre el principio de legalidad.

### 6.2.2. El Principio de legalidad dentro del régimen tributario y presupuestal

Según el Artículo 74 de la Constitución Política del Perú de 1993:

Los tributos se crean, modifican o derogan o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasa, los cuales se regulan mediante decreto supremo.

Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de estas, dentro de su jurisdicción, y con los límites que



señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de ley, y los de igualdad y respeto a los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio.

Las leyes de presupuesto y los decretos de urgencia no pueden contener normas sobre materias tributarias.

Las Leyes relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación.

No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo.

Del artículo 74 surge, en primera instancia, de acuerdo con sus antecedentes, la prohibición absoluta, a nivel constitucional, de que a través de actos administrativos se regulen las cuestiones sustantivas tributarias, pero sí es aceptable que en el caso de las licencias, que además son tasas y por ende tributos, estas sí son integradas bajo el sistema de reserva de ley mediante actos administrativos, como son las autorizaciones que expidan los órganos u entidades administrativas.

Respecto a los actos administrativos y el Derecho Tributario, es necesario establecer que la única vía en que la autoridad administrativa se pronuncia frente a cualquier requerimiento en lo particular, entendiéndose en el caso específico de las licencias, es el acto administrativo.

Sobre el particular debe tenerse presente que el Estado tiene, entre sus atribuciones, tanto la de crear las normas jurídicas como la de aplicarlas. En el primer caso, tal como señala José Pedro Montero Traibel, el Estado actúa en el plano abstracto o ideal, dictando normas generales, antes de que ocurran los hechos materia de la regulación, mientras que en el segundo actúa en el plano concreto o real, respecto de cada individuo y de cada situación, y después de que han ocurrido los hechos normados. En materia fiscal, en el primer caso, el Estado, a través de los poderes autorizados por la misma Constitución, hace uso de la potestad tributaria para dictar normas jurídicas que establecen cuáles son los hechos afectos al pago de tributos, mientras que en el segundo, el Estado, a través de sus respectivos órganos de administración y de ejecución, determina o constata, luego de ocurrido los hechos afectos a tributación, quién es la persona que debe realizar el pago, así como cuál es el importe de la deuda, y finalmente, a su vencimiento, exige el pago de la misma.

El objetivo del principio de legalidad es, por lo tanto, impedir que, sin existir una ley que lo autorice, los órganos de administración o de cobranza de tributos de los distintos niveles del Estado puedan, sobre todo, crear tributos. Parte de esta función le corresponde al otro principio coligado con el de legalidad, el principio de “reserva de ley”. Esto alcanza tanto a

los órganos del Poder Ejecutivo como a cualquier otro que, conforme a la Constitución, esté facultado para administrar y cobrar tributos.

### 6.2.3. LA IMPORTANCIA DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA

Para la doctrina tributaria, el principio de imposición fiscal más importante es el principio de legalidad. Si bien se ha discutido que varios de los demás principios sobre esta materia no son obligatorios para el Estado, sino que son meras recomendaciones al legislador, en lo que siempre ha existido unanimidad para la doctrina fiscal tanto nacional como extranjera es en que la legalidad es un principio constitucional de cumplimiento obligatorio para las autoridades.

Esto en función de que el principio de legalidad es el pilar fundamental de la seguridad jurídica. Por esta razón, para el Derecho Constitucional Tributario, los aspectos más importantes de los hechos generadores de las obligaciones tributarias siempre deben estar claramente reguladas por la ley. Si ello no fuera así, se produciría entonces una total inseguridad jurídica en la que primarían el abuso y la sorpresa, en perjuicio del contribuyente e incluso, en algunos casos, de la propia administración tributaria.

Por otro lado, el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado no está sometida solo a las leyes de la materia, sino antes bien, que la potestad tributaria se realiza principalmente de acuerdo con lo establecido en la Constitución; es por ello que no puede haber tributo sin un mandato constitucional que así lo ordene.

Este principio no es exclusivo ni excluyente del ámbito fiscal, sino que es aplicable a toda rama del Derecho que tenga una connotación regulatoria, basada principalmente en el aspecto descriptivo y no en la misma formación legislativa; digo descriptivo, porque en este principio de legalidad lo que se encuentra comprendido es la descripción de un hecho o acontecimiento, pero explicado desde el concepto de hipótesis de incidencia tributaria, hecho imponible o generador y finalmente desde el nacimiento de la obligación tributaria.

Está de más establecer entonces que cada rama del Derecho requiere el límite o filtro de la legalidad, ya que ello nos acerca a la legitimidad, que no es lo mismo, pero sí su ideal. El hecho entonces tiene que estar descrito en una norma legal, que ya se construyó anteladamente bajo el principio de reserva de ley, y ahora estamos frente al tipo de la conducta humana, la misma que solo debemos contrastar con la descripción legal (hipótesis de incidencia) para definir si estamos o no frente al hecho imponible.

El principio de reserva de ley significa que el ámbito de la creación, modificación, derogación o exoneración —entre otros— de tributos queda reservado para ser actuado

mediante una ley. Este principio tiene como fundamento la fórmula histórica “no taxation without representation”, es decir que los tributos sean establecidos por los representantes de quienes van a contribuir.

Por otro lado tenemos que los principios constitucionales tributarios, como el principio de reserva de ley previsto en el artículo 74 de la Constitución, no son solo límites sino también garantías. En tal sentido, el principio de reserva de ley es también, ante todo, una cláusula de salvaguarda frente a la posible arbitrariedad del Poder Ejecutivo en la imposición del tributo.

Es la misma Constitución Política del Perú en su artículo 74 “del régimen tributario y presupuestal” la que aborda dos conceptos: el principio de reserva de ley y el principio de legalidad, de tal forma que aparecen como principios análogos o sinónimos de una misma configuración.

A mi entender, dicha confusión radica en principio en el aspecto de la construcción por vía legislativa para el establecimiento de los tributos.

El principio de reserva de ley implica, como ya se explicó líneas arriba, que toda creación, modificación, derogación o forma de exoneración debe seguir el cauce utilitario de algunas normas con rango de ley, no de todas en el sentido explicativo del numeral 4 del artículo 200 de la Constitución Política del Perú; es decir la ley y el decreto legislativo, entendiendo que dicha acepción sería válida para el impuesto como la forma o clasificación más importante de los tributos; y para otra clase de tributos, incluyendo el impuesto arancelario y las tasas, se deja reservado para que sean creadas a través de decretos de urgencia. Por otro lado, no podemos dejar de soslayar que es el mismo instrumento constitucional el que ha establecido que los gobiernos regionales y los gobiernos locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas o exonerar de estas, dentro de sus jurisdicciones y con los límites que señala la ley.

Queda meridianamente claro que el principio de reserva de ley se enmarca principalmente en definir cuál es la vía legislativa de la creación de los tributos a que he hecho referencia.

### 6.3. LA FALTA DE IDENTIDAD DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD Y EL DE RESERVA DE LEY

No existe identidad entre el principio de legalidad y el de reserva de ley. Mientras que el principio de legalidad, en sentido general, se entiende como la subordinación de todos los poderes públicos a leyes generales y abstractas que disciplinan su forma de ejercicio y cuya observancia se halla sometida a un control de legitimidad por jueces independientes, el principio de reserva de ley, por el contrario, implica una determinación constitucional que impone la regulación, solo por ley, de ciertas materias, como las materias tributarias.

En este sentido, cabe afirmar que “mientras el principio de legalidad supone una subordinación del Ejecutivo al Legislativo, la reserva no solo es eso sino que el Ejecutivo no puede entrar, a través de sus disposiciones generales, en lo materialmente reservado por la Constitución al Legislativo. De ahí que se afirme la necesidad de la reserva, ya que su papel no se cubre con el principio de legalidad, en cuanto es solo límite, mientras que la reserva implica exigencia reguladora”.

Si bien la carta de 1993 en la primera parte del artículo 74 recoge la fórmula de la Constitución de 1979 del principio de legalidad, en su segundo párrafo precisa que el Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar el principio de “reserva de ley”, que es una fórmula diferente acuñada en Alemania, que significaba una limitación que impone la Constitución al legislador para atribuir a la Administración la facultad de regular por sí materias determinadas. Su base constitucional se asienta en el artículo 43 de la Carta de 1993 que declara que el Estado peruano está organizado bajo el régimen de separación de poderes. En consecuencia, la reserva de ley es el principio rector de la potestad tributaria, con las excepciones previstas por la Constitución al asignar potestad tributaria al Poder Ejecutivo por delegación de facultades y en los supuestos de regulación de aranceles y tasas.

La reserva de ley adquiere un valor fundamental en la determinación de la relación Ley-Reglamento. Así, asumimos una acepción cualificada, pero no absoluta, del principio de reserva de ley según la cual la ley contendrá la regulación básica de la relación tributaria y se remitirá al reglamento cuestiones instrumentales o de detalle que no afecten la reserva de ley. En esta acepción cualificada del principio de reserva de ley deben incluirse todos los elementos básicos de la relación tributaria.

En este sentido, solo por ley se puede definir el hecho imponible, determinar al contribuyente y, en su caso, al responsable del pago del tributo, fijar la base imponible y la alícuota o el monto del tributo, establecer exoneraciones y reducciones, tipificar las infracciones y establecer las sanciones.

Todos estos elementos conforman el ámbito de la reserva de la ley, puesto que el tributo es una categoría jurídica que integra, con ese conjunto de componentes de la relación tributaria, una armazón estructural que no puede remitirse en blanco a la Administración ni siquiera excepcionalmente.

#### 6.4. LAS EXCEPCIONES AL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY

Dentro de la excepción a la reserva de ley encontramos a la potestad tributaria asignada al Poder Ejecutivo en materia de aranceles y tasas que conforme al artículo 74 de la Constitución se regulan mediante decreto supremo.

Esta excepción configura una reserva normativa exclusiva y excluyente del Poder Ejecutivo. En consecuencia, ni el Congreso por Ley puede crear o regular aranceles o tasas puesto que tal acto legislativo devendría en inconstitucional.

Por otro lado tenemos que los decretos supremos son normas creadas por el Gobierno Central, son de carácter general y regulan la actividad sectorial o multisectorial (actividades bajo la jurisdicción de uno o más ministerios), son dictados por el Poder Ejecutivo y van firmados por el Presidente de la República y/o por uno o más ministros.

#### 6.5. LOS DECRETOS DE URGENCIA Y EL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY EN MATERIA TRIBUTARIA

Resulta coherente que el artículo 74 de la Carta Fundamental haya excluido a los decretos de urgencia como instrumentos de la potestad tributaria del Estado. Más aún, si consideramos que el conjunto del texto fundamental de 1993 consagra un presidencialismo cuasiabsolutista, debe destacarse lo positivo de esta previsión constitucional; además, teniendo en cuenta que los decretos de urgencia solo son atribuciones propias del poder ejecutivo, sin control inmediato de otros poderes del Estado, resulta razonable que a través de esta norma con rango de ley, tal y conforme lo prevé el numeral 4 del artículo 200 de la Constitución, no se pueda crear tributos; sin embargo, habría quienes propugnan que las situaciones de emergencia hacen necesaria la incorporación de estas normas, para que en ciertos casos puedan regular materia tributaria. Lo cierto es que el tema fiscal es muy sensible para la marcha económica del país y que la creación de tributos por medio de esta norma con rango de ley definitivamente va a afectar directamente la marcha económica y fiscal del país, creando inestabilidad y una falta de previsión en la captación del tributo, afectando el tema de orden presupuestario por ingresos fiscales.

#### 6.6. LOS TRATADOS Y EL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY EN MATERIA TRIBUTARIA

En armonía con el principio de “reserva de ley”, el artículo 56 de la Carta Fundamental establece dentro del Título II (“Del Estado y la Nación”) que deben ser aprobados por el congreso los tratados que crean, modifican o suprimen tributos. Así, la Carta de 1993 asigna a los tratados un rango de ley, siendo estos susceptibles de ser impugnados mediante la acción de inconstitucionalidad de acuerdo al numeral 4 del artículo 200 de la Constitución.

En consecuencia, los “executive agreements” o tratados internacionales ejecutivos no pueden regular la creación, modificación o supresión de tributos, y aunque el artículo 56 podría dar lugar a interpretar que puedan versar sobre exoneraciones, estos serían inconstitucionales bajo el principio de “reserva de ley”.

La Constitución de 1993 no establece expresamente una solución ante un posible caso de colisión de los tratados con normas internas, como sí lo tenía previsto el artículo 101 de la Constitución de 1979, por lo que nos encontramos frente a una situación de indefinición normativa, la misma que puede ser resuelta mediante la aplicación de los principios generales del Derecho, siendo de aplicación en este caso los principios del *Pacta Sunt Servanda* y *primacía del Derecho internacional convencional sobre el Derecho interno*.

#### 6.7. PRINCIPIO DEL *PACTA SUN SERVANDA*

Es aquel en virtud del cual lo estipulado por las partes, cualquiera sea la forma de estipulación, debe ser fielmente cumplido,<sup>30</sup> es decir, se consagra la eficacia de todo lo convenido verbalmente o por escrito, una vez manifestado el concierto de voluntades.<sup>31</sup>

Este principio se encuentra recogido a lo largo del texto de la actual Constitución de 1993; así por ejemplo, se puede citar el artículo 57° (cuando alude a la denuncia del Presidente como medio general para que el Estado deje de obligarse por un tratado), el artículo 62° (que garantiza la libertad de contratar y que los términos contractuales no podrán ser modificados por leyes u otras disposiciones de cualquier clase y al precisar que los contratos-ley no podrán ser modificados legislativamente), el artículo 63° (según el cual el Estado somete sus controversias derivadas de contratos celebrados con extranjeros domiciliados a tribunales constituidos en virtud de tratados en vigor), el artículo 75° (según el cual el Estado garantiza el pago de la deuda pública contraída por gobiernos constitucionales de acuerdo a la Constitución y la Ley) y el artículo 118° numeral 1 (según el cual corresponde al Presidente de la República cumplir y hacer cumplir los tratados), advirtiéndose de los artículos mencionados que los contratos o tratados obligan a las partes, aun en los casos de contratos entre particulares y el Estado.

En el Derecho Internacional Público, el principio del *pacta sunt servanda* prescribe la obligatoriedad de los tratados, otorgando así seguridad jurídica al Derecho Internacional, y es recogido en los artículos 26° y 27° de la Convención de Viena de 1969 sobre Derecho de los Tratados, el cual ha sido ratificado por el Perú mediante Decreto Supremo N° 0209-2000-RE, publicado el 21 de setiembre de 2000. Así, el artículo 26° de la referida convención establece que “todo Tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido por ellas de buena fe”, y el artículo 27°, cuando regula el Derecho interno y la observancia de los tratados, prescribe expresamente que “una parte no podrá invocar las disposiciones de su Derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado”,<sup>32</sup> a lo que la doctrina del Derecho Internacional denomina como el principio del Derecho Internacional convencional sobre el Derecho interno.

<sup>30</sup> *Diccionario jurídico Omeba*. Tomo XXI.

<sup>31</sup> Cabanellas. *Diccionario enciclopédico de derecho usual*. Tomo VI.

<sup>32</sup> Convención de Viena de 1969 sobre derecho de los tratados.

## 6.8. PRINCIPIO DE PRIMACÍA DEL DERECHO INTERNACIONAL SOBRE EL DERECHO INTERNO

Este principio surge del hecho de que el Estado queda obligado por el Derecho Internacional mediante un tratado en vigor. En tal sentido, no puede invocar las disposiciones de su Derecho interno para disculpar la falta de cumplimiento de las obligaciones del Estado derivadas de su condición de parte de un tratado. En tal sentido, la ley resultará aplicable en todos los supuestos en que no se contraponga con lo dispuesto en el tratado.

Sin embargo, a pesar del predominio del tratado sobre cualquier norma con rango de ley de “Derecho interno”, esta no puede vulnerar la Constitución, ya que al fin y al cabo quizá venza a la Ley pero no a normas con rango Constitucional y de esa forma prevalecer el principio de reserva de ley, en la cual no se incluye a los tratados como fuente de norma tributaria, y en el caso esa situación se presente, cabe la interposición de la acción de inconstitucional sobre la parte del tratado que pueda afectar la Constitución.

## 6.9. PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY Y LAS NORMAS REGLAMENTARIAS

Si la reserva de ley excluye de la materia tributaria a los decretos de urgencia, que tienen rango de ley de acuerdo al numeral 4 del artículo 200 de la Carta Fundamental, con mayor razón es de aplicación tratándose de la relación entre la Ley y el Reglamento.

Asimismo, el reglamento solo podrá referirse a cuestiones de detalle, de ejecución de la actividad administrativa que sea preciso pero negando que se permita la introducción de “opciones políticas” a la Administración que vulneran la reserva de ley.

De igual modo, la legislación delegada en materia tributaria debe ajustarse al principio de reserva de ley. En esta línea, los decretos legislativos en materia tributaria no solo respetan el principio de reserva de ley sino que existe un sustento técnico fiscal en su aplicación, y este se debe principalmente por la gran dinamicidad del orden económico, que requiere en muchos casos la actuación inmediata y decidida de los órganos políticos del Poder Ejecutivo. Claro está que al ser una norma con rango de ley, pero no una ley en sentido estricto, en realidad surge del mismo Poder Legislativo, el que en su oportunidad ha delegado las facultades de legislar con cargo a dar cuenta de dicha regulación y dentro de un plazo determinado.

## 6.10. EL PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD EN MATERIA TRIBUTARIA SEGÚN EL ARTÍCULO 74° DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DEL PERÚ DE 1993

El artículo 74° de la Constitución peruana establece como uno de los límites al ejercicio de la potestad tributaria el principio de no confiscatoriedad de los tributos. Este principio constitucional ha adquirido contenido a través de nuestra jurisprudencia, mediante la cual

se ha señalado que “(...) se transgrede el principio de no confiscatoriedad de los tributos cada vez que un tributo excede el límite que razonablemente puede admitirse como justificado en un régimen en el que se ha garantizado constitucionalmente el derecho subjetivo a la propiedad y, además, ha considerado a esta como institución, como uno de los componentes básicos y esenciales de nuestro modelo de constitución económica”.<sup>33</sup>

El principio de no confiscatoriedad tiene la estructura propia de lo que se denomina un “concepto jurídico indeterminado”. Es decir, su contenido constitucionalmente protegido no puede ser precisado en términos generales y abstractos, sino que debe ser analizado y observado en cada caso, teniendo en consideración la clase de tributo y las circunstancias concretas de quienes estén obligados a sufragarlo. No obstante, teniendo en cuenta las funciones que cumple un Estado democrático de Derecho, es posible afirmar, con carácter general, que se trasgrede el principio de no confiscatoriedad cada vez que un tributo excede el límite que razonablemente se admite para no vulnerar el derecho de propiedad.

Es preciso distinguir la eventual inconstitucional de un tributo en atención a su incidencia concreta en las circunstancias particulares en las que se encuentre cada uno de los obligados a sufragarlo, y la inconstitucionalidad en la que pueda incurrir la ley que lo regula, la cual solo podría ser determinada, en sentido abstracto, analizando los elementos constitutivos del tributo, y particularmente la materia imponible y la alícuota, cuyos contenidos o dimensiones podrían ser muestras evidentes de un exceso de poder tributario.<sup>34</sup>

Por otro lado el principio de no confiscatoriedad se deriva del derecho fundamental de propiedad (artículo 2, inciso 16, Const.). En el Perú, la doctrina no ha desarrollado los alcances de este principio, a diferencia de la Corte Suprema Argentina, que ha fijado en numerosos precedentes, en materia de tributación inmobiliaria, el tope del 33% de la renta, más allá del cual el tributo deviene en confiscatorio por absorber una parte sustancial de la renta gravada.

De otro lado, cabe precisar que la jurisprudencia y la doctrina han superado la tesis que sostuvo que el principio de no confiscatoriedad solo es aplicable tratándose de impuestos no así de otros tributos.<sup>35</sup>

Cabe precisar que el principio de no confiscatoriedad informa y limita el ejercicio de la patria potestad estatal, garantizando que la ley tributaria no pueda afectar irrazonablemente y desproporcionadamente la esfera patrimonial de las personas.

Este principio también tiene una esfera institucional, toda vez que asegura que ciertas instituciones que ha instituido nuestra Constitución Política, como el pluralismo económico,

<sup>33</sup> STC N° 2727-2002-AA/TC.

<sup>34</sup> STC N° 0004-2004-AI/TC.

<sup>35</sup> Rodolfo Spisso. *Derecho Constitucional Tributario*. 2da. edición. Buenos Aires: Depalma, 1991.



la propiedad, la empresa, entre otros, no resulten suprimidas o vaciadas en su contenido constitucional.

#### 6.11. EL PRINCIPIO DE IGUALDAD EN MATERIA TRIBUTARIA

El artículo 74 de la Carta de 1993 declara como principio rector del Derecho Constitucional Tributario a la igualdad que el Estado debe respetar al ejercer la potestad tributaria. En consecuencia, si el artículo 74 está referido al establecimiento de límites al poder tributario del Estado, el principio de igualdad debe entenderse como igualdad “en la ley” o igualdad en el trato dado por el legislador, siendo parte del contenido de la cláusula general de igualdad “ante la ley”.

En base a este principio, siguiendo a Bidart,<sup>36</sup> considero que:

- a) Todos los contribuyentes comprendidos de una misma categoría deben recibir igual trato.
- b) La igualdad no impide la clasificación de los contribuyentes en categorías diferenciadas, en función de su capacidad económica.
- c) No toda desigualdad de trato significa discriminación sino solo aquella que no está razonablemente justificada.<sup>37</sup>
- d) El monto del tributo debe ser proporcional a la capacidad económica de quien lo paga. La proporcionalidad no está en función de la población sino de la riqueza gravada. De ahí que la igualdad se complementa con la progresividad.
- e) Debe respetarse la uniformidad del tributo, lo que no impide que haya contribuyentes de diferentes categorías. Está referida a que los contribuyentes de cada categoría soporten igual gravamen.
- f) Debe respetarse la generalidad de la ley tributaria, que significa que cuando una persona, física o ideal, se halla en las condiciones que marcan el hecho imponible, el deber de contribución debe ser cumplido sin excepciones. Asimismo, la generalidad impide constitucionalmente que el Congreso establezca tributos territorialmente diferentes. En este sentido, cabe anotar que el artículo 79 de la Constitución de 1993 establece que solo por ley expresa aprobada por dos tercios de los congresistas puede imponerse selectiva y temporalmente un tratamiento tributario especial para una determinada zona del país.

<sup>36</sup> Germán Bidart. *Tratado elemental de Derecho Constitucional Argentino*. Tomo I. Editorial Buenos Aires, 1986.

<sup>37</sup> Enrique Alonso García. “El principio de igualdad del artículo 14 de la Constitución Española”. *Revista de Administración Pública*, Nos. 100-102 (1983), p. 23.

## 6.12. PRINCIPIO DE RESPETO A LOS DERECHOS FUNDAMENTALES DE LA PERSONA

El principio de respeto de los derechos fundamentales debe ser la piedra angular del Derecho Constitucional Tributario, más aun cuando el artículo 1 de la Carta Magna afirma que la defensa de la persona humana y el respeto a su dignidad son el fin supremo de la sociedad y del Estado. En este sentido, se conecta estrechamente con el principio de reserva de ley pues este tiene como principal fundamento constituir una garantía de que al establecerse el deber fiscal se han tenido en cuenta por el Congreso los bienes jurídicos tutelados por la Constitución como derechos fundamentales de la persona.

Según el profesor Jorge Bravo Cucci, “en rigor el respeto a los derechos humanos no es un principio del Derecho Tributario, pero sí un límite al ejercicio de la potestad tributaria. Así, el legislador en materia tributaria debe cuidar que la norma tributaria no vulnere alguno de los derechos humanos constitucionalmente protegidos, como son el derecho al trabajo, a la libertad de asociación, al secreto bancario o a la libertad de tránsito, entre otros que han sido recogidos en el artículo 2° de la Constitución Política del Perú”.<sup>38</sup>

## VII. EL HECHO IMPONIBLE: UNA SEMBLANZA ACORDE CON LA CONSTITUCIONALIDAD

La obligación de pago de los tributos se origina por la realización, por parte de una persona, de un evento o hecho real, previamente establecido como “hipótesis de incidencia o hipótesis legal condicionante”. Este hecho es denominado en la doctrina como hecho imponible.

La hipótesis de incidencia tiene distintos aspectos, como son la descripción del hecho gravado mismo (aspecto material), el aspecto subjetivo (sujeto acreedor y deudor de la obligación tributaria), el momento del nacimiento de la obligación (aspecto temporal) y el lugar de su acaecimiento (aspecto espacial).

Ninguno de estos aspectos de la hipótesis de incidencia, en especial la descripción del hecho gravado y la de los sujetos involucrados en la relación tributaria, puede ser normado por los órganos de administración o de cobranza de los tributos, sino que necesariamente debe estar regulado por ley. Lo mismo ocurre con la base imponible y con la alícuota del impuesto, por la importancia que tienen como elementos materiales imprescindibles para la posterior determinación y cobro de los tributos.

<sup>38</sup> Jorge Bravo Cucci. *Op. cit.* p. 114.

## REFERENCIAS

- Aguayo, Ángel. “La necesidad de un análisis constitucional del Derecho Financiero”. En *Derecho Financiero Constitucional. Estudios et memoria del profesor Jaime García Añoveros*. Madrid: Civitas, 2001, pp. 45-1098.
- Alonso García, Enrique. “El principio de igualdad del artículo 14 de la Constitución Española”. *Revista de Administración Pública*, Nos. 100-102 (1983), p. 23.
- Bidart, Germán. *Tratado elemental de Derecho Constitucional Argentino*. Tomo I. Editorial Buenos Aires, 1986.
- Biasco, Emilio. “Introducción al estudio de los deberes constitucionales. El principio constitucional de solidaridad”. En Autores varios. *Homenaje a los 50 años de la Declaración de los Derechos Humanos*. Montevideo: FCU, 2001.
- Bravo Cucci, Jorge. *Fundamentos de Derecho Tributario*. Lima: Palestra, 2003.
- Cabanellas. *Diccionario enciclopédico de derecho usual*. Tomo VI.
- Casás, José Osvaldo. *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente*. Buenos Aires: Ad-hoc, 2002.
- *Diccionario jurídico Omeba*. Tomo XXI.
- Danos Ordóñez, Jorge. “El régimen tributario en la Constitución. Estudios preliminares”. *Themis*, segunda época, N° 29 (1994), pp. 131-145.
- Durán Rojo, Luis. *Jurisprudencia constitucional tributaria*. Lima: AELE, 2003.
- Durán Rojo, Luis. *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público*. Lima: Palestra Editores, 2006.
- Eserverri, Ernesto. *Las actuaciones tributarias reclamables en vía económica- administrativa*. Madrid: Civitas, 1986.
- Estela Benavides, Manuel. *El Perú y la tributación*. Lima: SUNAT, 2002.
- García Dorado, Francisco. *Prohibición constitucional de confiscatoriedad y deber de contribuir*. Madrid: Dykinson, 2002.
- Kelsen, Hans. *Teoría pura del Derecho*. 4ta. Edición. Buenos Aires: Eudeba, 1999.
- Jarach, Dino. *Op. cit.* p. XVI.
- López Guerra, Luis y E. Espín. *Derecho Constitucional*. Volumen 1. Valencia: Tirani Lo Blanch, 1997.
- Luqui, Juan Carlos. *Derecho constitucional tributario*. Buenos aires: Depalma, 1993, 476 pp.

- Spisso, Rodolfo. *Derecho constitucional tributario*. 2da. Edición. Buenos aires: Depalma, 1991.
- Nino, Carlos Santiago. 2da. edición. *Introducción al análisis del Derecho*. Barcelona: Ariel, 1984, p. 193.
- Ochoa Cardich, César. “Constitución Financiera: bases del Derecho Constitucional Tributario”. En *La Constitución de 1993, análisis y comentarios*. Lima: CA, 1994, pp. 127-140.
- Pauner Chulvi, Cristina. *El deber constitucional de contribuir al sostenimiento público*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001.
- Rodríguez Bereijo, Álvaro “El deber de contribuir como deber constitucional: su significado jurídico”. *Revista Española de Derecho Financiero*, N° 125 (enero-marzo de 2005).
- Rubio Llorente, Francisco. “Los Deberes Constitucionales”. *Revista Española de Derecho Constitucional*, N° 62 (mayo a agosto de 2001), pp. 11-56.
- Sánchez Serrano, Luis. *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Constitucional*. Tomo 1. Madrid: Marcial Pons, 1997.
- Spisso, Rodolfo. *Derecho constitucional tributario*. 2da. edición. Buenos aires: Depalma, 1991.
- Varela Díaz, S. “La idea de deber constitucional”. *Revista Española de Derecho Constitucional*, N° 4, 1982, pp. 69-96.
- Vieira, César. “La SUNAT y la educación tributaria”. *Revista Análisis Tributario* N° 206 (marzo de 2005), pp. 27-29.
- Zolezzi Moller, Armando. “El Régimen Tributario en la nueva Constitución”. En *La Constitución de 1993, análisis y comentarios*. Lima: CA, 1994, pp. 141-152.

Recibido: 04/09/2015  
Aceptado: 06/10/2015